

Брояков С. В.,

аспірант кафедри фінансового права

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

ГЕНЕЗА РОЗВИТКУ ПОДАТКОВИХ КОНСУЛЬТАЦІЙ КРІЗЬ ПРИЗМУ ІСТОРИЧНОЇ РЕТРОСПЕКТИВИ

Анотація. Податкове консультування за увесь період незалежності України пройшло два етапи свого становлення: 1) період податкових роз'яснень; 2) період власне податкових консультацій. Зазначається, що механізм податкового консультування не зазнавав суттєвих, докорінних трансформаційних змін. До формалізації правового механізму податкового консультування в Україні функціонували податкові роз'яснення. Фактично податкові роз'яснення виступали першою формою податкового консультування в незалежній Україні.

Сформовано визначення поняття «податкове роз'яснення». Податкове роз'яснення – це оприлюднене офіційне розуміння положень податкового законодавства контролюючими органами або ж відповідь контролюючого органу на запит зацікавленої особи з питань оподаткування, що не має сили нормативно-правового акта. Самі ж податкові роз'яснення підрозділялися на: а) власне податкові роз'яснення; б) узагальнюючі податкові роз'яснення.

Більшість рис податкових роз'яснень притаманні й нині функціонуючим податковим консультаціям. Визначено тотожні аспекти податкових роз'яснень та податкових консультацій, до яких відноситься: а) гарантійне забезпечення; б) пріоритетність позиції вищого органу; в) відсутність нормативності; г) публічність правової позиції; ґ) оскаржуваність у судовому порядку. Що стосується відмінних рис, то головна з них – індивідуалізований характер податкової консультації (не стосується узагальнюючої податкової консультації), тоді як податкові роз'яснення не характеризуються виключною індивідуальністю. Констатовано, що основна тенденція, яка простежується в майбутньому – скорочення гарантійної функції податкового консультування, що в жодному разі не є послідовним.

Ключові слова: етапи розвитку, індивідуальні податкові консультації, податкові роз'яснення, узагальнюючі податкові консультації, узагальнюючі податкові роз'яснення.

Постановка проблеми. Натепер як ніколи актуальною постає проблематика дослідження конкретних правових явищ крізь призму динаміки їх розвитку. Не є виключенням і сфера оподаткування, в якій ціла низка правових інститутів потребує послідовного та системного дослідження крізь призму їх історичного становлення.

Мета статті – провести аналіз становлення інституту податкового консультування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Хотілося би звернути увагу на історичні віхи становлення інституту податкових консультацій в Україні. До формалізації правового механізму податкового консультування в Україні функціонували податкові роз'яснення. Фактично, податкові роз'яснення виступали першою формою податкового консультування в незалежній Україні. Правовий механізм функціонування податкових роз'яснень визначався Законом України «Про порядок

погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181-III (далі – Закон № 2181-III) [1]. Так, недефінітивне визначення податкових роз'яснень отримало свою формалізацію в п.п. «г» п.п. 4.4.2 п. 4.4 ст. 4 вищезазначеного закону. Якщо систематизувати приписи відповідного положення, можна вивести таке визначення поняття податкових роз'яснень: податкове роз'яснення – це оприлюднене офіційне розуміння положень податкового законодавства контролюючими органами або ж відповідь контролюючого органу на запит зацікавленої особи з питань оподаткування, що не має сили нормативно-правового акта. Самі ж податкові роз'яснення підрозділялися на: а) власне податкові роз'яснення; б) узагальнюючі податкові роз'яснення.

Податкові роз'яснення характеризувалися такими нормативно-визначеними рисами:

- гарантійне забезпечення платника податків, оскільки останній не міг бути притягнутий до юридичної відповідальності, якщо він діяв на підставі податкового роз'яснення (п.п. «д» п.п. 4.4.2 п. 4.4 ст. 4 Закону № 2181-III);

- податкове роз'яснення контролюючого органу вищого рівня має пріоритет над податковим роз'ясненням органу нижчого рівня (п.п. «г» п.п. 4.4.2 п. 4.4 ст. 4 Закону № 2181-III);

- податкове роз'яснення не є нормативним актом (п.п. «г» п.п. 4.4.2 п. 4.4 ст. 4 Закону № 2181-III);

- відсутність індивідуалізованого характеру податкових роз'яснень, оскільки будь-який платник податків мав право отримати податкове роз'яснення, яке вже було надано іншому платнику податків (п.п. «е» п.п. 4.4.2 п. 4.4 ст. 4 Закону № 2181-III);

- публічність та офіційність оприлюднення податкових роз'яснень (п.п. «е» п.п. 4.4.2 п. 4.4 ст. 4 Закону № 2181-III);

- податкові роз'яснення могли бути оскаржені платником податків до суду (п.п. «і» п.п. 4.4.2 п. 4.4 ст. 4 Закону № 2181-III).

Із зазначеного вище вбачається, що більшість рис податкових роз'яснень притаманні й нині функціонуючим податковим консультаціям. Для такого зіставлення пропонуємо звернути увагу на положення Податкового кодексу України (далі – ПК України). Саме в ПК України у 2010 році вперше з'явилося таке поняття, як «податкова консультація». При цьому потрібно відзначити, що до 2020 року жодних суттєвих змін в інституті податкового консультування не відбувалося.

Зіставляючи податкові роз'яснення та податкові консультації, потрібно відзначити таке:

- гарантійна функція: податкові консультації, так само як раніше існуючі податкові роз'яснення, звільняють від юридичної відповідальності платника податків. Водночас ані податкові консультації, ані податкові роз'яснення ніколи не звільняли платника податків від можливості донарахування податкових зобов'язань контролюючим органом. При цьому ситуація сут-

тево зміниться з 01.01.2021 р., коли наберуть чинності окремі положення Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 р. № 466-IX. Так, з 01.01.2021 р. податкова консультація звільнятиме платника податків виключно від фінансової відповідальності. Що ж стосується інших різновидів юридичної відповідальності, то гарантійний механізм податкового консультування з формально юридичної точки зору не поширюватиме свою дію на адміністративну та кримінальну відповідальність. Такого роду підхід законодавця навряд чи можна назвати послідовним. Фактично йдеться про «усічення» гарантійної функції податкових консультацій;

– пріоритетність консультативних актів контролюючих органів вищого рівня: як уже відзначалося, податкові роз'яснення розрізнялися за рівнем своєї пріоритетності (податкове роз'яснення вищого контролюючого органу мало пріоритет над податковим роз'ясненням нижчого контролюючого органу). В аспекті податкових консультацій загальні принципи залишилися незмінними. Водночас існують певні особливості. Так, податкові консультації можуть надаватися контролюючими органами територіального рівня або ж центрального (Державною податковою службою України). При цьому якщо правову позицію формує орган територіального рівня, то надалі така консультація повинна пройти своєрідну процедуру «контрасигнатури» з боку Державної податкової служби України (йдеться про прийняття рішення про включення індивідуальної податкової консультації до відповідного реєстру). Не можна також забувати про пріоритетність узагальнюючих податкових консультацій над індивідуальними податковими консультаціями (впливає з положень абз. 3 п. 53.1 ст. 53 ПК України).

– відсутність нормативності: як податкове роз'яснення, так і податкова консультація ніколи не розглядалася як нормативно-правовий акт. Такий підхід зумовлюється тим, що податкові консультації є роз'яснювальними актами, які не передбачають створення нових нормативних положень;

– публічність розміщення інформації: як податкові роз'яснення, так і податкові консультації підлягають публічному розміщенню, що дозволяє будь-якій зацікавленій особі ознайомитися зі змістом відповідних актів. Не є в даному випадку виключенням й індивідуальні податкові консультації, які, незважаючи на свій персоналізовано-орієнтований характер, також перебувають у публічному доступі завдяки системі єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій;

– проблема індивідуалізації: головна відмінна риса податкових роз'яснень – неперсоналізований характер таких роз'яснень. Будь-який платник податків міг подати запит про надання йому податкового роз'яснення, що попередньо було надано іншому платнику податків. При цьому гарантійні функції такого роз'яснення повною мірою поширювали свою дію на такого платника-запитувача. Прямо протилежна ситуація з індивідуальними податковими консультаціями. Так, відповідно до положень п. 52.2 ст. 52 ПК України індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію [3]. Тобто незважаючи на той аспект, що зміст індивідуальної податкової консультації перебуває в публічному доступі, сама консультація має суто індивідуалізований характер, що зумовлює поширення її гарантійної функції виключно на платника

податків, який запитував таку податкову консультацію.

Висновки. Отже, інститут податкового консультування за весь період незалежності України пройшов два етапи: 1) період податкових роз'яснень; 2) період власне податкових консультацій. Окреслено тотожні аспекти податкових роз'яснень та податкових консультацій, до яких відносяться: а) гарантійне забезпечення; б) пріоритетність позиції вищого органу; в) відсутність нормативності; г) публічність правової позиції; г) оскаржуваність у судовому порядку. Що стосується відмінних рис, то головна з них – індивідуалізований характер податкової консультації (не стосується узагальнюючої податкової консультації), тоді як податкові роз'яснення не характеризуються виключною індивідуальністю. Сам же механізм податкового консультування не зазнавав суттєвих, докорінних трансформаційних змін. Основна тенденція, яка простежується в майбутньому – скорочення гарантійної функції податкового консультування, що в жодному разі не є послідовним.

Література:

1. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14#Text> (дата звернення: 01.06.2020).
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення: 02.06.2020).
3. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI в редакції від 29.05.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20200529#Text> (дата звернення: 01.06.2020).

Broiakov S. The genesis of tax consulting through the prism of a historical retrospective

Summary. Tax consulting for the entire period of independence of Ukraine has passed two stages of its formation: 1) the period of tax clarifications; 2) the period of tax consultations. It is noted that the mechanism of tax consultation has not undergone significant, radical transformational changes. Tax consultation functioned to formalize the legal mechanism of tax consulting in Ukraine. In fact, tax clarifications were the first form of tax consultation in independent Ukraine.

The definition of the concept “tax clarification” has been formed. Tax clarification – this is the published official understanding of the provisions of tax legislation by the regulatory authorities or the response of the regulatory authority to the request of an interested person on tax issues, that does not have the force of a regulatory legal act. The tax clarifications themselves were subdivided into: a) tax clarifications; b) generalizing tax clarifications.

Most of the features of tax clarifications are inherent in the currently functioning tax consultations. Identical aspects of tax clarifications and tax consultations have been determined, which include: a) guarantee provision; b) the priority of the position of the highest body; c) lack of normativeness; d) publicity of the legal position; d) appeal in court. As for the distinctive features, the main one is the individualized nature of tax consultation (not related to generalized tax consultation), while tax clarifications are not characterized by an exclusive individuality. It was stated that the main trend that can be traced in the future – the reduction of the guarantee function of tax consulting. This practice is not consistent with positive trends.

Key words: stages of development, individual tax consultation, tax clarifications, general tax consultation, general tax clarification.